

現代の管理会計にはいかなる体系が用いられるべきか？

——マネジメント・コントロール・システムを中心に——

櫻井通晴*

キーワード：管理会計，マネジメント・コントロール，組織文化，管理会計体系，戦略の策定と実行，マルミ・ブラウン

はじめに

管理会計の体系はこれまで、技法、領域、機能および目的にもとづいて構築されてきた。技法との関係では、管理会計を標準原価計算、予算管理、原価企画、設備投資計画などで説明してきた。領域との関係では、生産管理会計、販売管理会計、財務管理会計といった区分が取られてきた。機能に基づく体系では、計画と統制（P&C）、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールといった区分がなされてきた。目的との関係では、意思決定会計と業績管理会計の体系が現在でもよく見受けられる。このように、管理会計研究者は、国内・国外の別を問わず、特定の1つの区分基準だけではなく、管理会計の技法、領域、機能、目的などを組み合わせて、管理会計を体系づけてきた。

管理会計は、財務会計と並んで会計学の一領域を構成する。それゆえ、管理会計が会計機構から入手されるデータの性質に焦点を合わせて体系づけられてきたのは当然といえる。しかし、管理会計が経営者のニーズに基づいて経営者の支援を目的とするという学問上の性質から、経営学を中心とする隣接諸科学の成果を取り入れながら発展してきたことは特筆されてよい。時代的に見て、その著しい特徴がみられたのは、1960年代のことである。「1960年代の管理会計は、典型的には、1950年代に確立された伝統的管理会計を、隣接諸科学の技術・概念を活用して、その拡充・発展を図った時代として特徴づけることができる」[櫻井, 1981, p. 65] としての認識は、現在でも変わることはない。具体的には、経営学、コンピュータ理論、経営科学、意思決定理論、心理学や行動科学、数学や確率論、経営工学などを統合しながら管理会計は発展してきたのである [櫻井, 1980(b),

*専修大学名誉教授，城西国際大学客員教授

pp. 22-28]。

いままた、組織文化などの非財務情報の管理会計への導入の必要性が指摘されている。その背景には多くの要因があるが、文化がバランス・スコアカード（BSC）や活動基準原価計算（ABC）など、戦略の策定を主目的とする技法導入の阻害要因になっていることは、多くの論者が認めるところである。

管理会計の体系論で現在問われている喫緊の課題の1つは、マルミとブラウンを代表する研究者によって問題提起されている「パッケージとしてのマネジメント・コントロール・システム（management control system；以下、MCS）」[Malmi and Brown, 2008, pp. 287-300] の提案にどう取り組むかである。パッケージとしてのMCSを管理会計に取り込むべきだとする主張は、管理会計の中心的な概念であるマネジメント・コントロール¹の概念を会計学という殻に閉じ込めておくべきではなく、計画設定、サイバネティックス、報酬と報奨、管理コントロールと文化コントロールなどをパッケージとすべきだとする主張である。隣接諸科学ではなく、文化コントロールなどの非財務情報をパッケージとしてマネジメント・コントロールのシステムを構築すべきであると提案されているという点で、従来の管理会計への隣接諸科学の導入とは区別される。

本稿の主目的は、管理会計の体系を歴史的に考察し、併せて、あるべき管理会計の体系の提案を通じて、マルミとブラウンの提案内容を批判的に考察することにある。その目的のため、まずアメリカを中心にした管理会計の体系の変遷を考察する。その上でマルミとブラウンの主張を批判的に検討し、最後に、本稿の結論として、今後のあるべき管理会計の体系を提案する。

I 主要な管理会計体系の変遷

管理会計は、1920年代にアメリカで成立し、第二次世界大戦後、経済の発展が最も著しかったアメリカを中心にして発展してきた。管理会計の体系は1950年代以降、アメリカ会計学会（American Accounting Association；AAA）の委員会で約20年にわたって議論されてきた。そこでまず、そのなかでも主要なAAA委員会報告書と、その時々アメリカ管理会計の支配的見解を中心に、管理会計の体系がこれまでどのような変遷を経て現在に至ったかを検証する。

1 アメリカ会計学会（AAA）の委員会報告書に基づく管理会計体系

世界で最初の管理会計の著書は、マッキンゼー[McKinsey, 1924]によって上梓された *Managerial Accounting*（『管理会計』）である。マッキンゼーでは、管理会計は領域別の体系の下で個々の技法が説明された。すなわち、世界最初の管理会計の著書の体系は、領域と技法とを組み合わせた体系からなっていた。一方、初期の著書で領域や技法ではなく、管理会計の機能別体系に多大な影響を及ぼした著書の1つに、ゲッツの *Management Planning and Control* がある。そこでは、計画と統

¹ 本稿で、マネジメント・コントロールというとき、2つの意味で用いている。1つは、マルミとブラウンのように、management controlの意味である。いま1つは、1965年にアンソニーによって造語された management planning and controlの意味でのマネジメント・コントロールである。筆者は、両方の表現のうち、この点に関してはアンソニーの見解を支持するがゆえに、筆者がマネジメント・コントロールと表現するときには、特別の断りがない限り、後者を含意している。また、マルミとブラウンの主張するマネジメント・コントロール・システムは、両者を区別するためMCSと呼称する。

制という経営管理の機能〔Goetz, 1949(英), pp. 2-3; 今井・矢野, 1963(日)p.p. 3-4〕に従って執筆された²。

アメリカで管理会計が学問として確立したのは、1950年代のことである。1950年代から1970年代の初頭にかけて発表された管理会計の研究を主導したのは、アメリカ会計学会の委員会報告書であるといえる。現代の管理会計体系を理解するには、この時代の管理会計体系の研究が不可欠である。そこで、まず初めにアメリカ会計学会の委員会報告書との関係で、管理会計の体系を考察する。

アメリカ会計学会が経営管理機能を計画と統制の概念によって定義づけた最初の報告書は、1955年度の「経営目的のための報告書の基礎をなす原価概念試案」〔AAA, 1956; 青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 18-29(英), pp. 115-145(日)〕においてである。この委員会報告書によって、経営管理目的のための管理会計体系が計画（個別計画と期間計画）と統制からなるとする基礎が形成された。

1958年度の「管理会計委員会」報告書〔AAA, 1959; 青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 30-37(英), pp. 146-163(日)〕は、1955年度原価委員会の計画・統制会計の体系を踏襲し、管理会計の報告書を、①経営計画（management planning）と②統制（control）の体系で執筆している。この報告書では個別計画と期間計画との区分が見られないことから、当委員会では個別計画と期間計画の区分を捨て去ったのではないかとする意見もある。しかし、他方では前委員会の実質的な区分はそのまま引き継がれたと解される有力な見解〔諸井, 1974, p. 39〕もある。筆者は後者の見解に賛同する。従来は予算統制といえば統制機能が重視されてきたのに対して、この報告書では予算のもつ計画機能が重視〔西澤, 1986, p. 7〕されるようになった結果、予算統制を計画（期間計画）と統制の両者に関わらせたことは注目されてよい³。

1959年度の「管理会計委員会」〔AAA, 1960; 青木監修・櫻井訳, 1981, p. 38(英), p. 165(日)〕報告書でも、管理会計の役割が「利益と投資活動を効果的に計画し統制する」と述べ、計画・統制の基本的機能を前委員から継承している。しかし同時に、この報告書では、計画・統制の体系に加えて、管理会計の領域が生産管理、販売管理、財務管理からなるとして、領域別体系に従って管理会計が考察されている。つまり、1959年度委員会報告書では機能と領域別区分を組み合わせて管理会計の体系が構築され、この報告書で管理会計体系が確立されたといえる。

1966年には、『基礎的会計理論』（A Statement of Basic Accounting Theory; 以下、ASOBAT）がアメリカ会計学会（AAA）から発表された。ASOBAT〔1966, pp. 43-45(英), 飯野, 1969, pp. 63-67(日)〕でも、計画と統制という機能を主体にして、サイモン（Simon）の定型的・非定型的という分類基準を援用して、管理会計の体系化が試みられている。表1を参照されたい。

ASOBATでも、計画と統制による機能別体系が使われている。計画設定では、戦略的計画と常軌的業務計画に区分されている。現代の表現では、戦略的意思決定と業務的意思決定ということになろう。一方、統制機能は監視的統制と常規的統制に区分されているのではあるが、その含意は、

² ゲッツは、経営管理機能についてテラー、ニューマンなど6つの見解を検討した上で、管理会計の体系を決定している。結果、①企業活動の計画、②経営活動の統制、③社会関係への適応が管理会計の主要な役割であるとしている。

³ マッキンゼーが1922年に予算統制の著書を上梓したときには、budgetary control（予算統制）と呼称された。しかし、次第に予算の持つ計画機能（とくに利益計画に役立つ機能）が重視されるようになった。その結果、予算統制という表現は、現在では予算管理に代わっている。

表1 経営管理機能とその構造化

機能	活動	非定形的	定型的
	計画設定	戦略的計画	常規的業務計画
統	制	監視的統制	常規的統制

標準原価計算における統制機能は監視的統制であるが、予算統制は常軌的統制として類型化しようとした可能性がある。しかしそれ以上の説明がないため、ABOBATの真の意図は不明である。ただ、ASOBATの区分基準は、その後の管理会計体系にはほとんど影響を与えることはなかった。

1969年には、AAAから「経営意思決定モデル委員会」報告書[AAA, 1969; 青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 241-253(日)]が発表された。この委員会では、意思決定モデルが「経営者による計画と統制機能の遂行を支援する」役割を果たしているものとして位置づけられた。また、数学モデルとしては、情報と価値（期待値）モデル、在庫管理モデル、待ちモデル、資本予算モデルが検討された。

1976年度の「経営計画と統制—概念・基準委員会—」報告書[AAA, 1977; 青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 341-347(日)]では、経営計画と統制のための会計を管理会計と代替的に使っている。パッケージとしてのマネジメント・コントロールの解明を目的の1つとする本稿の目的にとって重要な意味があるのは、文化、経営科学、行動科学の3つをパッケージとして管理会計に統合することの必要性が考察されていることである。

以上でみたとおり、AAAの管理会計体系は、一貫して、計画と統制による体系が柱になっていることに変わりがない。ただ、AAAの委員会では2つの課題が未解決のまま残された。

第1は、管理会計を計画と統制という経営管理機能にもとづく会計で説明するにしても、予算管理や標準原価計算のように、計画と統制の両機能を併せもつ技法をどう説明するかである。第2は、1960年代の活発な技術革新を背景にして、管理会計の主要な課題として新たに登場した意思決定モデルを管理会計のなかでいかに位置づけるかという問題である。

これら2つの課題を相当程度まで成功裏に解決し、加えて、経営階層との関係で論理づけようとした管理会計体系が、次で述べるアンソニーの「フレームワーク」であった。

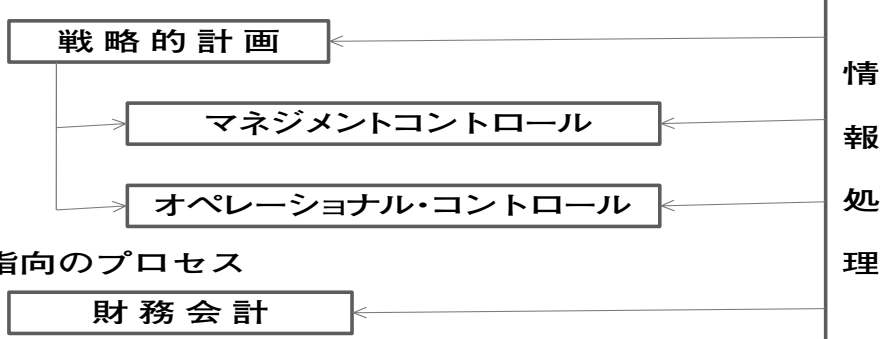
2 アンソニーの管理会計体系では何が変わったか

アンソニー [Anthony, 1965(英), 高橋, 1968(日)] は、1965年に発表した著書『経営管理システムの基礎』（*Planning and Control Systems, -A Framework for Analysis-*; 以下、アンソニーの「フレームワーク」と略称する）において、その後の管理会計研究と実務界に多大な影響を及ぼすことになる斬新な管理会計の体系を打ち出した。この著書で発表された「フレームワーク」で、アンソニーは組織におけるコントロールのプロセスを、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールに区分した。

戦略的計画は、①目的の選択と、②目的達成のための方法の計画を含意している。マネジメント・コントロールは、戦略的計画によって樹立された路線の範囲内で行われる1つのプロセスである。実際には計画と統制のプロセスは1つの連続体であって、2つの機能からなるとするのは、両者の区分を説明するのに最善の方法であると考えられてきたからに他ならない。オペレーショナル・コ

図1 組織における計画とコントロールのプロセス

内部指向のプロセス



ントロールは、マネジメントの活動とは違って、特定の課業を遂行するための活動である。マネジメント・コントロールが経営者を対象にするのに対し、オペレーショナル・コントロールは現場作業員の課業を対象としている。図1 [Anthony, 1965(英), p.22; 高橋, 1968(日), p.27] を参照されたい。

図1の、アンソニーの「フレームワーク」にもとづく管理会計体系は、その後、多くの管理会計研究者と実務家によって活用されてきた。では、なぜこの体系が長きにわたって活用されてきたのか。

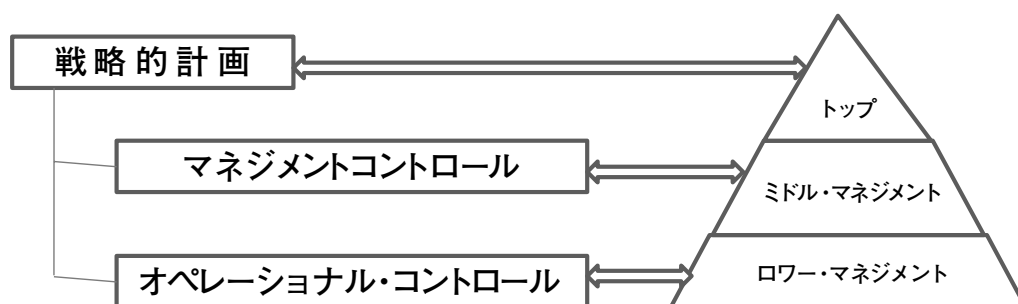
第1は、伝統的な体系では、管理会計を計画会計と統制会計に区別していたのであるが、計画と統制の両機能を併せ持つ予算管理や標準原価管理をいずれに属させるべきかに関して、問題を抱えていた。図2の体系でみるように、その解決のために、計画と統制の機能を併せてもつマネジメント・コントロール (management planning and control)⁴ という新たな概念を使うことで、問題の解決を図った。加えて、マネジメント・コントロールの概念を責任会計制度と結びつけることによって、会計制度との関係も明確にされたことが大きな貢献であったといえる。

第2は、1960年代には技術革新が盛んに行われた。必然的な結果として管理会計上の重要な課題として浮上してきた資本予算モデル（日本の管理会計では、設備投資計画とか設備投資意思決定）や新製品開発計画などの経営構造変革のための計画を戦略的計画 (strategic planning) と呼んで、管理会計上で正当に位置づけた。それまでの伝統的な表現である個別計画という用語では設備投資計画や新製品開発計画などがもつ戦略的な側面を表現できなかったことから、戦略的計画という表現が多くの人々に受け入れられたのだと思われる。

第3に、1960年代から1970年代以降、在庫管理や品質管理など業務活動を遂行するために必要となる活動の管理が大きな管理会計上の問題の1つとなってきた。オペレーショナル・コントロール (operational control) とは、「特定の業務が効果的かつ能率的に遂行されることを確保」[Anthony,

⁴ マネジメント・コントロールは、計画と統制の双方を組み合わせた概念である。正しくはマネジメント・プランニング・アンド・コントロールと称すべきであるが、これでは紛らわしいので、新語としてアンソニー [Anthony, 1965, p.16(英), 高橋, 1968, p.21(日)] が造語をした呼称である。その定義は、「経営者が、組織の目的達成のために、資源を効果的・効率的に取得し、使用することを確保するプロセスである」とされた。

図2 アンソニーの「フレームワーク」と経営階層



1965, p. 69(英), 高橋, 1968, p. 83(日)] するプロセスである。管理会計でも、責任会計制度とは直接的には結びつかないが現場で生起している業務上の課題を管理会計でいかに扱うべきかの解決が求められていた。アンソニーはこれらをオペレーショナル・コントロールと呼んで、マネジメント・コントロールから区別したのである。そのことによって、製造や販売の現場で生起する業務活動を管理会計のなかで正当に位置づけることが可能になった。

第4に、戦略的計画、マネジメント・コントロール、オペレーショナル・コントロールからなるアンソニーの「フレームワーク」は、経営階層との対応関係を示すことによって、経営者に理解しやすいものとなった。図2を参照されたい。トップマネジメントは戦略的計画を、ミドルマネジメントはマネジメント・コントロールを、ローマネジメントはオペレーショナル・コントロールを担うものとされた。このように、管理会計の体系を経営管理階層に結びつけることで、多くの経営者の支持を得ることができたのである。

第5に、マネジメント・コントロールを財務会計機構と密接に結びつけたと同時に、「マネジメント・コントロール・システムは財務的な支えをもっているが、だからといって金銭が唯一の測定の基礎だということにはならないし、また金銭が最も重要な基礎だということにもならない」[Anthony, 1965, p. 42] と述べ、非財務情報の意義を強調している。加えて、予算への動機づけの必要性を強調しているのである。

アンソニーの「フレームワーク」は、以上で述べたとおり、①計画と統制の体系が抱える問題点、②設備投資意思決定など当時浮上してきた管理会計上の新たな課題、③オペレーショナル・コントロールの管理会計上の位置づけ、④マネジメント・コントロールと経営階層との関係、および、⑤管理会計における非財務情報のあり方などの懸案事項を一挙に解決したという意味において、高く評価されるべき管理会計の体系であった。

しかし、1960年代の後半になると、隣接諸科学の管理会計への導入によって新たな課題が生じてきた。その1つは、AAAの意思決定モデル委員会があげた経営意思決定モデルの他、受注か拒否か、自製か外注か、加工かそのまま販売か、新製品の追加・旧製品の廃棄といった経営上の意思決定に対して、管理会計ではどう向き合うべきかの問題である。この問題に対する1つの解決策が、バイヤー他によって提案された。

3 バイヤー、およびバイヤー＝トラウィッキの体系

アンソニーの「フレームワーク」が現れる2年前のことであるが、バイヤー [Beyer, 1963, p. 17]

表2 会計情報とその用途に基づく体系

費用、収益または 資産の構成	用	途
	歴史的データ	未来見積
1 全部原価会計	財務報告 業績の報告と 分析 原価加算契約	長期計画 正常な価格 決定
2 差 額 会 計	なし	代替的 選択決定
3 責 任 会 計	業績の報告と 分析	予算管理

は、その後の日本の管理会計体系に多大な影響を及ぼすことになる著書 *Profitability Accounting for Planning and Control* (『計画設定と統制のための収益性会計』) を上梓した。バイヤーが提唱した体系は、当時支配的であった計画と統制の会計とは全く異なる新たな体系であった。会計システムは財務会計と管理会計からなるが、管理会計は、①意思決定会計 (decision accounting) と②業績評価会計⁵ (performance accounting) を目的とするものとされた。

1963年に発表された意思決定会計と業績評価会計というこのバイヤーの体系は、その後、アメリカでは他の研究者によって採用されることはほとんどなかった。しかし、この体系は管理会計の目的を的確に表現しているため、管理会計の目的が明確になる。加えて、わが国では当時の日本の会計学会をリードしていた黒沢清・山辺六郎教授らによって高く評価されたこともあって、意思決定会計と業績管理会計の体系として、多くの研究者と実務家によって使用されることになったのである。

バイヤーは、意思決定会計と業績評価会計の体系を発表した後、1973年にはトラウィッキとの共著 [Beyer and Trawicki, 1973, p.4]⁶ を発表した。そこでは管理会計の体系を、計画・統制と意思決定に変えている。バイヤーとトラウィッキ共著のこの体系は、計画と統制という経営管理の機能に基づく分類と、意思決定という目的別体系を組み合わせたものといえる。

4 アンソニーとリース、アンソニーとウエルシュの体系

アンソニーは、リースとの共著 [Anthony and Reece, 1975, pp.294-296] において、全く新たな管理会計体系を発表した⁷。その管理会計の体系は、全部原価会計 (財務報告の他、業務報告、長期計画や価格設定など)、差額会計 (代替的選択決定)、責任会計 (業務の報告と分析、予算管理など) からなる。表2は、会計情報と関係づけた管理会計体系である。

表2において、差額会計を意思決定会計、責任会計を業績管理会計と読み替えるならば、バイヤーの意思決定会計と業績管理会計の体系とも一脈通じるものがある。歴史的データにもとづく全部原価会計は、財務報告、業績の報告と分析、原価加算契約に活用される。長期の未来見積にもとづく全部原価会計では、長期計画と正常な価格決定が例示されている。差額会計はバイヤーの体系の意思決定会計に対応する。ただし、未来見積に基づく代替的選択決定の対象は主に短期のものに限

⁵ 現在では、業績管理会計と呼ばれている。

⁶ この著書は、前著 (バイヤーの単著) の第2版として位置づけられている。

⁷ アンソニーの *Management Accounting*, 1959およびその1960年の改訂版では、計画と統制の体系に従って執筆されている。1961の改訂版は翻訳 [Anthony, 1961, 木内・長浜監訳, 1963] された。

定されている。責任会計では、業績の報告と分析には歴史的データ、予算管理には未来見積が活用されると述べている。

アンソニーとリースの体系は、全部原価会計、差額会計、責任会計を未来見積と歴史的データとのマトリックスで表示していることに特徴がある。しかしその反面、いくつかの疑問点も残る。

第1に、経営意思決定会計の領域は戦略的意思決定と業務的意思決定に区分されるが、意思決定には増分分析が有効である。そのことを考えれば、戦略的意思決定を全部原価会計の範疇のなかで論じたのにはムリがある。第2には、全部原価会計が管理会計にも活用されるとする主張はそのとおりであるが、長期計画のように全部原価と意思決定の両側面をもつ技法を差額会計から切り離すことにはムリがある。第3に、管理会計をすべて会計上の概念で説明しようとするには一定の評価が得られるものの、非財務指標を軽視しているという批判の余地がある。

アンソニーは、その後、ウエルシュと1974年に発表した共著 *Fundamentals of Management Accounting* (『管理会計の基礎』) においても、リースとの共著で発表した体系を使って執筆している。具体的には、全部原価会計では原価計算の基礎を、差額会計では意思決定と資本予算を、責任会計では予算管理と標準原価計算、業績評価を中心に述べている。これらの著書は非常に明快でわかりやすいことから、1970年代には多くの読者の心をつかんだのである。

5 ホーングレンの管理会計体系

ホーングレン [Hornigren, 1978, p. 4, p. 10] は、会計担当者の果たすべき仕事を基準にすると、会計学には問題解決 (problem solving), 注意志向 (attention directing), および帳簿記録 (score keeping) の役割があると述べている。併せて、管理会計システムの役割には、次の2つがあると述べている。

① 計画と統制のための経営者への内部報告

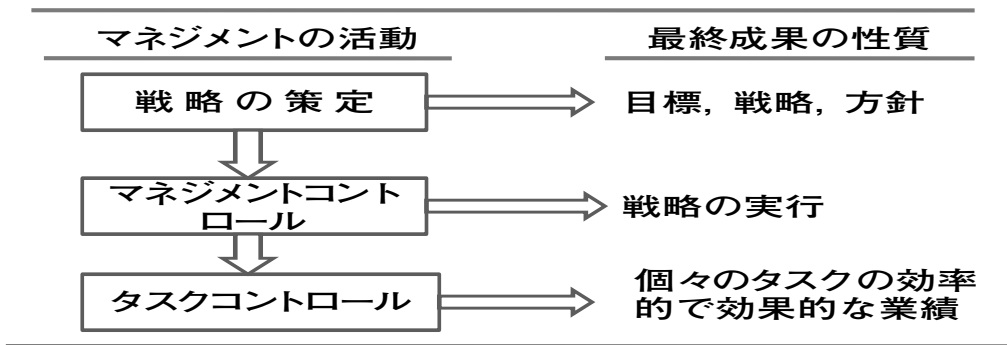
② 戦略的計画のための内部報告

このホーングレンの主張を、前述のアンソニーとリースの管理会計体系との関係で検討してみよう。アンソニーとリースの言う差額会計は、問題解決を意図してなされる。責任会計は経営者の注意を喚起するために行われる。このように見ると、管理会計の主要な概念である差額会計と責任会計は、それぞれ問題解決と注意喚起を目的として行われる [櫻井, 1980(a), p. 64] ということになる。では、帳簿記録は何のために行われるのか。帳簿記録は財務データの記録、分類、集計を目的とする会計の基本的機能の1つとして位置づけられる。

問題解決、注意志向、帳簿記録の区分を管理会計の体系として見ると、①差額会計や意思決定という表現に比べて、問題解決という表現には目的観がより鮮明に表されていること、②注意志向という表現が、責任会計よりは明確にその目的を表しうることなどで、すぐれた表現であるといえる。

⁸ 問題解決、注意志向、帳簿記録は、わが国では管理会計の体系論の1つとして取り上げられてきた。しかし、ホーングレン [AAA, 1969; 青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 241(日)] が委員長を務める1969年の「経営意思決定モデル委員会」報告書では、管理会計が今世紀末までには消滅するであろうといった予言に応えるためにこの概念が使われている。委員会によれば、批判の内容は、管理会計担当者は将来、注意志向と問題解決といった重要な役割は情報専門家によって引き継がれ、最も世俗的な意味における帳簿記録者になるであろうとする。それを避けるためには、意思決定モデルが計画・統制のどこで関連づけられているかを理解すべきであるとする。このような観点から、筆者はこの3つの機能を体系論と見る論調に対しては疑問を抱いている。

図3 プラニング・アンド・コントロール機能の関係



しかしその反面、問題解決、注意志向、帳簿記録の範囲の限定が困難である⁹。とくに帳簿記録は財務会計・管理会計すべての会計処理の基礎になっているともいえる。そのため、管理会計体系としてこの分類基準を活用するには無理がある。そのこともあってか、ホーングレンの著書では、基本的に、計画と統制、および戦略的計画など経営意思決定の体系に従って管理会計が執筆されているのである。

II アンソニーとゴビンダラジャンの管理会計体系

1990年代以降になると、アメリカの企業では戦略策定の重要性が益々高まってきた。管理会計でも、BSCやABCといった戦略の策定にも貢献する技法が誕生した。1980年代に日本からアメリカに移植した原価企画も、単なる原価管理の技法ではなく、製品戦略のツールとして活用することが可能である。こうした経営実態の変化を反映して、1990年代以降の管理会計の体系には、戦略の策定を含めようとする著書や論文が数多く見られるようになった。

1 アンソニーとゴビンダラジャンの管理会計体系

1990年代後半に、アンソニーとゴビンダラジャンは、共著の *Management Control Systems* (『マネジメント・コントロール・システム』) を発表した。その著書は2000年代になっても何度も版を重ねている。それは、彼らの著書には従来にないすぐれた特徴がある証左でもあるといえる。アンソニーとゴビンダラジャンは、彼らの管理会計体系を図3 [Antony and Govindarajan, 1998, 2007, p. 7]⁹ で表している。

アンソニーとゴビンダラジャンの体系には、少なくとも3つの特徴が見られる。その特徴は以下のとおりである。

第1は、管理会計の体系に、戦略の策定という新たな概念が加えられた。従来、戦略の策定は管理会計担当者にとっては所与とされていたから、多くの管理会計研究者にとって、戦略の策定を管理会計体系に加えるという新しい試みは、新鮮な驚きをもって迎ええられることになった。

第2に、アンソニーの「フレームワーク」では、マネジメント・コントロールのことを効果的・

⁹ 第9版も第12版も、版は新しくなったが、いずれもp.7で、内容にも変化は見られない。

効率的な資源の活用のプロセスであるとされていたが、ゴビンダラジャンが加わった版では、マネジメント・コントロールを、企業の戦略を実行するためのプロセスであると定義づけた。また、マネジメント・コントロールの概念には、次の活動が含まれる[Anthony and Govindarajan, 2007, p. 7]とした。

①企業が何をすべきかを計画する。②企業の諸活動を調整する。③情報を伝達する。④情報を評価する。⑤採られるべき活動が何かを意思決定する。⑥行動を変えるべく人々に影響を及ぼす。つまり、マネジメント・コントロールが計画、調整、伝達、評価、意思決定、影響を及ぼすといった、情報提供と影響のシステムをすべて含むものとして定義づけられたのである。

アンソニーとゴビンダラジャン[Anthony and Govindarajan, 1998, pp. 6-7; 2007, pp. 6-7]¹⁰では、マネジメント・コントロールの役割をもって、戦略の策定と、後述するタスクコントロールを結びつける役割も強調している。次のとおりである。

- 1 組織的か否か 戦略の策定は3つの概念のうちで最も組織的でない。逆に、タスクコントロールは最も組織的である。マネジメント・コントロールはその中間に位置する。
- 2 長期か短期か 戦略策定の効果は長期にわたる。逆に、タスクコントロールは短期の業務活動に焦点があてられる。マネジメント・コントロールはその中間にある。
- 3 見積データの精粗 戦略の策定ではラフな将来の見積もりが使われる。一方、タスクコントロールはカレントで正確なデータが使われる。マネジメント・コントロールはその中間にある。
- 4 計画と統制のいずれを重視するのか 3つの概念はいずれも計画と統制に係わるが、計画設定のプロセスは戦略の策定との関係において非常に重要である。他方、統制のプロセスはタスクコントロールにおいて重要性が高い。マネジメント・コントロールは、計画と統制の両方のプロセスが重視される。

第3は、オペレーショナル・コントロールに代えて、タスクコントロールの概念が用いられることになった。アンソニーのオペレーショナル・コントロールの概念も、研究者間で高い評価を受けていたために、この新しい概念の是非が注目されることになった。いま1つ注目されるのは、戦略の実行を担うのは、中間管理者層に限定されていることである。比較的幅広い権限が与えられている日本の現場管理者の役割を考えると、図2に示されているように、戦略を実行する責任者にマネジメント・コントロール担当の中間管理者のみを想定するのは、日本企業の実態とはかけ離れているように思えるのである。

2 アンソニーとゴビンダラジャンの体系に対する評価と疑問

アンソニーとゴビンダラジャンの体系では、戦略の策定を戦略の実行から区別するとともに、戦略の策定を管理会計の体系に含めている。戦略の策定を管理会計に包含させたことは、近年の戦略策定の重要性の高まりを考えたとき、この体系の最も優れた特徴であるといえる。しかし、アンソニーとゴビンダラジャンの体系には、次の3つの疑問が残る。

第1は、意思決定の役割がマネジメント・コントロールの範疇に含められているが、意思決定と

¹⁰ 1995年版においても、管理会計体系は異なるところはない。

¹¹ アンソニーの「フレームワーク」における管理会計体系を筆者は高く評価するが、最も疑問に感じているところは、経営意思決定をマネジメント・コントロールに含めているところである。

マネジメント・コントロールとは区別されるべきではないか¹¹。

第2に、従来のオペレーショナル・コントロールの概念をなぜタスクコントロールに変更したのか。アンソニーの「フレームワーク」では標準原価計算の対象はたしかにタスク（課業）であった。しかし、現代の管理会計に最も期待される現業の管理—品質管理、在庫管理、リーンマネジメントなど—の主要な対象は、タスクというよりもオペレーション（業務活動）と考えられるべきではなかろうか¹²。

第3に、図3から判断すると戦略の実行をマネジメント・コントロールにのみ関連づけていると読めるが、タスクコントロールも戦略の実行の範疇に含めるべきではないか。この点に関連して、横田・金子〔2014, p.5〕は、「トップマネジメントは株主から預かった資本から期待されるリターン（キャピタルゲインや配当）を求められている。この期待を実現するためにトップマネジメントと事業部長・マネジャーとの契約の仕組みが、マネジメント・コントロールともいえる」と述べている。欧米流のエージェンシー理論によれば、ミドルマネジメントによって担当されるマネジメント・コントロールの機能がローマネジメントには期待されていないとする仮説は、同意できる見解である¹³。

以上を要するに、アンソニーとゴビンダラジャンの体系では、戦略の策定を管理会計の体系に含めていることは高く評価できる。しかし、マネジメント・コントロールとタスクコントロールの位置づけにおいて新たな疑問がある。加えて、戦略の実行をマネジメント・コントロールにのみ関連づけていることも疑問である。これらの疑問が、その後のヨーロッパでのマネジメント・コントロールに関する議論を惹起させる1つの要因になったように思われる。いずれにせよ、1965年の「フレームワーク」によって確立したかに見えたマネジメント・コントロールの概念は、ゴビンダラジャンとの共著によって再定義を必要とするに至ったのである。

果たせるかな、2000年以降になると、ヨーロッパを中心にして、マネジメント・コントロールの概念に関する論文や著書での記述が目立つようになった。なかでも、マネジメント・コントロールの概念に焦点をおいて、管理会計の体系を綿密に分析して将来の方向付けを与えた代表的論文の1つが、マルミとブラウンの論文である。そこで次に、彼らの提案内容を中心に検討する。

III マルミとブラウンによる“管理会計体系論”の批判的検討

マルミとブラウン〔Malmi and Brown, 2008〕による提案の主旨は、文化によるコントロールなどの非財務情報を含めたMCSをパッケージとして持つべきだとすることにある。論文には数多くの示唆に富む提案内容が含まれている。しかも、彼らは決して管理会計の体系を述べているわけではないが、管理会計の体系を考察する上で、われわれに貴重な示唆を与えていると考える。そこで次に、マルミとブラウンの提案内容を個々に紹介するとともに、あわせて彼らの提案内容を批判的に考察する。

¹² 機能、プロセス、活動、タスクの間には階層関係がある。技法との関係でも、プロセス（リエンジニアリング）、活動（ABC/ABM/ABB）、タスク（標準原価計算）といった階層関係がある。櫻井〔2012, pp.353-355〕を参照されたい。

¹³ 横田・金子〔2014, p.6〕は、「マネジメント・コントロールの核となる対象は、トップマネジメントから投資権限を委譲されている人々ととらえている。しかし、マネジメント・コントロールの対象は、現場に近い第一線の責任者までも広がりつつあることも事実である」としている。

1 パッケージとしての MCS の提案

提案の趣旨は、管理会計では MCS の概念に文化によるコントロールなどの非財務情報を含めて 1 つのパッケージとして扱うべきであるとする。その理由として、彼らは次の 3 つをあげている。

第 1 は、MCS は文化によるコントロールや非財務情報から離れては適切な効果をあげることができない。第 2 に、管理会計では近年、ABC/M、BSC、VBM、原価企画などの研究が盛んになされてきたが、従来の MCS の概念では新しい事態に対応できない。それゆえ、「新しいワインには新しい革袋」が必要である。第 3 に、管理会計では、文化が及ぼす経営への影響やモチベーションといったような会計以外のコントロールも無視してはならない。

マルミとブラウンの見解では、パッケージとしての MCS をもつことで経営上の効果を上げることができるようになる。たとえば BSC も、それによって効果的な活用が可能になるという。ところで、MCS といっても、論者によってその内容が異なる。そこで、まずは彼らが言う MCS とは何かを明らかにしよう。

2 パッケージとしての MCS の定義

MCS は、論者によって広狭様々な見解がある。最広義の定義から見よう。チェンホール [Chen-hall, 2003, p.129] は、「MCS は管理会計システム (MAS) より広い概念¹⁴であって、人的コントロールとクランコントロールなど、会計以外のコントロールを含む」と定義づけている。チェンホールの理解によれば、従来はフォーマルでかつ財務数値で表現されてきた管理会計は、最近では広範な情報を包含するようになった。その情報には、市場、顧客、競争者、生産プロセスに関連した非財務情報¹⁵が含まれる。

マーチャントとオットレイ [Merchant and Otley, 2007, pp.785-789] も、コントロールの概念については広義の見解を取っている。広義の概念とはいっても、論者によって視点が異なる。たとえば、マーチャントは活動、結果、人的／文化的コントロールを挙げ、サイモンズは診断的／インタラクティブ・コントロール、境界的・信頼にもとづくコントロールを挙げ、オオウチは行動コントロール、成果コントロール、クランコントロールを挙げるなど、多岐にわたる。

やや狭義の定義は、マーチャントとファン・デル・ステーデ [Merchant and Van der Stede, 2012, pp.8-9] が与えている。マーチャントとファン・デル・ステーデは、戦略を実行するためのマネジメント・コントロールと戦略的コントロール (strategic control) とを区別している。そして、マネジメント・コントロールをもって人間の行動に影響を及ぼすものに限定している。

以上で見たとおり、MCS の解釈を巡って多様な見解や定義があることが、問題を複雑にしている。たとえば、環境の不確実性の問題に対処するために多面的な角度からの意思決定をするためには、幅広い範囲の情報が必要となる。このことは、環境不確実性の下では会計よりも広範な情報の必要性を示唆している。行動科学上の観点からすれば、環境不確実性に対応するためには多くの高い能力をもった従業員のアジルな (機敏に対応できる) 組織が必要となる。しかし、スピード感

¹⁴ アンソニーの「フレームワーク」は、マネジメント・コントロールは管理会計の一部を構成されるとされているから、全く逆の見解である。

¹⁵ 筆者の理解では、これらの情報の重要性は決して最近認識されるようになったわけではなく、管理会計研究者であれば従来から認識してきたことである。

図4 マルミとブラウンの提唱—パッケージとしてのMCS—

文化によるコントロール						
クラン・コントロール		価値によるコントロール		シンボル基準のコントロール		
計画設定		サイバネティック・コントロール				報酬と報奨
長期計画	活動計画	予算	財務測定システム	非財務測定システム	混合測定システム	
管理コントロール						
ガバナンス構造		組織構造		方針と手続き		

が必要とされない企業においては、アジルな組織と同程度の詳細な情報は不要かもしれない。この1つの例だけをとっても、すべての要因を勘案した理論体系を構築することは至難の業であることが分かる。

マルミとブラウンは、MCSには広狭種々な定義があることを明らかにしたうえで、近年のMCSの議論はアンソニーの「フレームワーク」でのマネジメント・コントロールより拡張された概念が必要になってきたと述べている。同様に、チャップマン [Chapman, 2005] の編著によって代表されるヨーロッパの論調には、1960-1970年代のアメリカの支配的見解とは違って、MCSを拡張しようとするハッキリした傾向が見て取れる。たとえば、アンソニー [Anthony, 1965, p. 17(英), 高橋, 1968, p. 22(日)] の「フレームワーク」では中間経営管理者層が主な対象であるから、従業員の指揮を意図したコントロールは外されているのに対して、マルミとブラウンのMCSでは、それらを含めている。

マルミとブラウンが提唱するように、MCSの拡張によっていくつかの問題の解決が図られることは理解できる。しかし、MCSを拡張することで何が失われるかの検討も必要となろう。ただ、その前に明らかにしておかなければならないことがある。それは、パッケージとしてのMCSの内容の吟味と、意思決定支援システムとコントロールの区別の必要性である。

3 パッケージとしてのMCSの具体的内容

マルミとブラウンは、彼らが提案する「新しいMCSパッケージの概念フレームワーク」を説明している。そこで、その具体的なパッケージの内容を検討する。図4を参照されたい。

文化によるコントロールではクランコントロール、価値によるコントロール、シンボル基準のコントロールという3種類の文化によるコントロールが重要である。価値によるコントロールは従業員の行動に影響を及ぼす。シンボル基準のコントロールは、特定の文化を生み出すために、目に見える形で表現される。サブカルチャーないし個々のグループの文化は、クランと呼ばれている。組織文化は、「従業員によって共有され、次いで、従業員の思想と行動に影響する傾向にある一連の価値観、信念、および社会規範」と定義づけられる。

計画設定は、統制に先だって行われる事前の機能である。計画設定は従業員の行動を導く上で重要な役割を果たしている。戦略的計画では経営者は戦略的プロジェクトなどの実施項目を設定する。

業務活動に係わる計画にはタスクの一覧表が含まれるが、これらの活動は会計とは明確な結びつきをもたない。

サイバネティック・コントロールは、長い間、統制の概念との関連性をもち続けてきた。サイバネティック・コントロールとは、「業績の標準を使ってフィードバックループが表示され、システムの業績を測定し、実績を標準と比較し、システムにおける不利差異に関する情報をフィードバックし、システムの行動を修正するプロセス」である。従業員の行動を目標に向けさせ、実績との差異に対してアカウントビリティを設定するには、サイバネティック・システムが必要となる。サイバネティック・システムには、予算、財務尺度、非財務尺度、および財務尺度と非財務尺度の混合データが含まれる。

報酬と報奨のコントロールは、個人とグループの目標と活動を組織の目標との整合性を図ることによって、組織内の個人とグループを動機づけ、業績を高めることに焦点が当てられる。報酬と報奨が与えられるならば、明確な報酬と報奨制度がない場合に比べて、業績が高まるという基本的な認識がある。

管理コントロール・システム (administrative control system)¹⁶ は、個人とグループを組織化し、行動をモニターし、タスクや行動の方法を明示するプロセスを通じて従業員の行動を導く。管理コントロールのシステムは、ガバナンス構造、組織デザインと構造、および手続きと方針からなる。

以上で見た通り、マルミとブラウンの提唱するパッケージとしてのMCSの内容は、文化によるコントロールまでを含む広義のコントロール概念となっている。その理由として、ABC/M, BSC, VBM, 原価企画などの研究と実務の進展によって、従来の会計中心のコントロール・システムでは管理会計が新しい環境に対応できなくなったと指摘している。

伊藤 [2013, pp.80-92] は、図4に関連して、組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割を考察するという視点から、文化によるコントロールを他のコントロール（計画設定、サイバネティック・コントロール、報酬と報奨、管理コントロール）から区別すべきだと述べている。その理由として伊藤は、「組織文化によるコントロールは、現代の企業環境のもとでは、非常に有力なコントロール手段であるが、組織変化の局面では、容易に変更できず、感性が強く働くため、『改革の抵抗勢力』となってしまう可能性が高い」という。著者自身もまた、これまでいくたびか、原価企画、ABC、バランスト・スコアカードなど戦略に係わる手法の日本企業への導入の過程で組織の壁にぶつかってきたために、この指摘は、管理会計研究者の研究を組織文化に向けることの必要性を示唆するものであり、われわれに1つの貴重な示唆を与えるものと評価できる。

4 意思決定支援システムとコントロールとの区分

ジンマーマン [Zimmerman, 1997, pp.4-8] は、管理会計の主要な役割は企業目的に従って意思決定を行い、人々の行動をコントロールすることにあるという。それゆえ、意思決定とコントロールは区別すべきだと指摘している。その理由として、彼は次のように述べている。

¹⁶ Administrative control (管理コントロール) が management control (マネジメント・コントロール) と何が違うのか。アドミニストレーションというときには、目標の決定に責任をもち、目標達成の全般的な活動の有効性を監視するプロセスを指す。他方、マネジメント・コントロールというときのマネジメントは、既定の目標を実現するための活動を指揮するプロセスのことを言う。戦略的計画はアドミニストレーション、マネジメント・コントロールはマネジメントに用いられるプロセスである。

企業には意思決定を支援する情報の提供に焦点をおく会計システムと、従業員の活動ないし行動をさせる会計システムがある。経営者は自らの意思決定活動を支援するために会計システムを使うことがある。経営者は部下の意思決定を支援するために情報システムを利用することもある。しかし、部下の目標整合性と行動をモニターするメカニズムがない限り、それはコントロール・システムではなく、意思決定支援の情報システムでしかない。意思決定支援システムが個々の経営者によって他の部下の行動を導くために使われない限り、仮にそれが上級経営者のために使われようが、はたまた部下の評価のために上級経営者が使おうが、それは意思決定支援システムではあっても、コントロール・システムとはいえない。

マルミとブラウンもまた、問題解決のために従業員の行動に影響を及ぼすような経営者が取るシステム、ルール、実務、価値によるコントロールおよびその他の行動のことだけを、MCSと呼ぶべきであるという。計画設定には、2つの役割がある。1つは、事前の意思決定を支援する役割である。いま1つは、組織目標を確実に達成すべく業務活動をコントロールする役割である。どんな組織も、意思決定を支援するために設計されてはいても監視のメカニズムをもたないシステムは、仮にそれが管理会計システムと呼ばれようとも、MCSではない。マルミとブラウンの主張は以上の通りである。

意思決定支援システムとMCSを管理会計の体系のなかで区別すべきであるというマルミとブラウンの主張には、筆者は全面的に賛同する。彼らの主張に賛同するのは、次の3つの理由からである。

第1の理由は、マルミとブラウンが述べているように、意思決定支援システムは情報提供システムであり、MCSは従業員の行動または活動に影響を及ぼす影響システムであるという見解¹⁷に同意するからである。

第2の理由は、MCSは、意思決定支援システムとは違って、責任会計制度と結びつけられているからである。企業のコントロール・システムは、職制上の責任と結びつけられてはじめてその効果を発揮できる。たとえば、予算管理も前期の原価が大幅に上昇したことが判明しても、誰がどこまで原価削減に努力をすべきかが分からない限り、原価低減の成果はでてこない。さらに、結果を監視するシステムも必要である。

第3の理由は、MCSでは全部原価情報が有用な原価情報である。一方、意思決定には増分原価情報が必要である。MCSでは財務会計と連動した支出原価情報が必要であるのに対して、意思決定支援システムでは機会原価情報が必要とされる。加えて、設備投資計画などで必要になる戦略的意思決定システムでは、発生主義にもとづく伝統的な収益・費用ではなく、キャッシュフロー情報が有用な情報源として活用される。

5 マルミとブラウンによる「パッケージとしてのMCS」の妥当性

パッケージとしてのMCSは、1980年代から幾多の研究者によって提唱されてきた。では、パッケージとしてのMCSとは何か。本稿では、新江・伊藤（克）[2010, p.151]に従って、パッケージとしてのMCSをもって、マネジメント・コントロールは「単独で用いられるものではなく、各

¹⁷ この見解は、廣本(Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting”, *Harvard Business Review*, July-August 1988, pp. 22-26)の見解と酷似する。

種のコントロール手段が相対として、組織目標の達成に貢献している」ものと定義づけておく。

マルミとブラウンによるパッケージとしてのMCSの構想は、1つの理想的なシステムとして考える限りにおいて、同意できる。しかし、現実的な課題として考えると、少なくとも3つの問題点や疑問が残る。

第1に、アメリカで多くの研究者がMCSを会計の枠組みのなかで考察してきたのは、それが責任会計と結びついているからである。責任会計の枠組みのなかで、多様な非財務情報をどのようにしてパッケージとしてのマネジメント・コントロールとして取り扱うことができるのか。マルミとブラウンの論文ではパッケージの内容は列挙されていても、その方法が示されていない。福岡[2012, p.91]が述べているように、「組織のなかでMCSがいかにしてパッケージとして運用されているのか、そのようなMCSのパッケージはいかにして形成されるのかといったことについて、両者の研究を総合した深い解釈を行うことは難しい」のであるが、MCSのパッケージを提唱するのであれば、その方法をもっとハッキリと示す必要があると思えるのである。

第2に、管理会計では、従来から組織文化、心理学、行動科学、経営科学、統計学、組織論……といったように、必要に応じて隣接諸科学を管理会計に融合ないし統合させてきた。しかし、たとえば組織文化は意図的に構築することは困難である[横田・金子, 2014, p.13]。また、組織変化の局面では、組織文化を容易に変更できず、慣性が強く働くため、「改革の抵抗勢力」となってしまふ可能性が強い[伊藤, 2013, p.85]。同様のことはインセンティブシステムについても妥当する。このような性格をもつ組織文化や人事制度を、パッケージとしてのマネジメント・コントロールとしてどのように構築すべきであるか。今後の課題として残されている。

第3に、マルミとブラウンは、1990年代以降にABC/M, BSC, VBM, 原価企画などの研究が盛んに行われるようになった結果、管理会計が従来のような会計中心のコントロール・システムだけではこれらを説明できなくなったと述べている。しかし、これらの新しい技法はコントロール・システムでの枠組みのなかで考察されなければならないのか。それとも、戦略の策定にも係わらせて説明されるべき問題なのか¹⁸。筆者には、コントロールというよりも戦略に係わる課題であるように思われるのである。これらの問題についても、さらなる議論が必要とされよう。

以上、マルミとブラウンの提案には、いくつかの問題点や課題が残されている。とはいえ、将来の管理会計の体系を考える上で、彼らの主張から得られるものも少なくない。

IV 管理会計の体系はいかにあるべきか

本節では、4つの課題に取り組む。第1に、われわれはマルミとブラウンの主張にどう応えるべきかを議論する。第2に、これまで筆者自らが採用してきた管理会計の体系を批判的に分析して、新たな経済・社会環境の変化を反映させた体系を提案する。第3に、戦略の策定への役割期待と管理会計との課題について述べる。第4に、主として日本の企業経営者の間でこれまで長期にわたって使われてきたPDCA (plan-do-check-action) のマネジメント・サイクルとMCSとの関係について、戦略の策定を含めた新たな提案を行う。

¹⁸ ABC/M, BSC, VBM, 原価企画はマネジメント・コントロールだけでなく、戦略の策定にも効果的に活用が可能である。

1 パッケージとしての MCS の可能性について

マルミとブラウンによって提起されたパッケージとしての MCS に、われわれはどう応えるべきか。管理会計に組織文化や人間行動など非財務情報を今後とも統合していくことの必要性については全面的に賛同する。管理会計が今後とも戦略論、心理学、行動科学、統計論などの成果を取り込んでいくことにも同意する。問題は、どのように統合するかである。論文だけではマルミとブラウンが志向するパッケージの意味が必ずしも明らかではない。加えて、管理会計に統合させるべきパッケージとマネジメント・コントロールの内容が論者によって異なる。これらのことは、文化コントロールと MCS をパッケージとして扱う上での阻害要因になりはしないかが心配である。

マネジメント・コントロールとの関係に関して言えば、標準原価計算との関係ではサイバネティック・コントロールが必要となろう。業務活動のコントロールでは、在庫管理、品質管理、リーンマネジメントがパッケージとして管理会計の脇を固めることができる。組織文化が管理会計に及ぼす影響、自律的組織の管理会計に及ぼす影響、非財務業績の財務業績に及ぼす影響の研究などは、今後も積極的な研究が必要である。非財務情報として、顧客、市場、競争業者の状況、生産プロセスなども管理会計情報を引き続き補足する必要がある。加えて、リスクへの対応も怠ってはならない。隣接諸科学や非財務情報などの補足的ツールや情報のパッケージとしての管理会計への取り込み（融合）、または統合に当たっては、次の2つのことを留意すべきである。

1つは、文化などの非財務情報の管理会計への取り込みの必要性は、MCS だけに止まらない。とくに、戦略の策定では、顧客、市場、競争業者、カントリーリスクなどの非財務情報の果たす役割が大きい。マネジメント・コントロールでは、サイバネティック・コントロール、心理学、行動科学などの成果が重要性をもつ。業務活動のコントロールでは、KPI などの非財務情報が重要性をもつ。これらの情報をパッケージとしてもつか否かに関係なく、適切な追加情報の適用が必要となる。この件に関しては、既にアメリカ会計学会の1976年度委員会報告書〔AAA, 1976；青木監修・櫻井訳, 1981, pp. 341-347(日)〕でも明確に指摘されてきたところである。

いま1つは、非財務情報を管理会計に統合することで得られるものと失われるものがあることに留意すべきである。たとえば、非財務情報を MCS に統合するとなると、会計制度から得られる情報を前提にした責任会計の概念を再検討しなければならない。それゆえ、これらの問題を解決したうえでの結論であれば、パッケージとしての MCS の提案には同意する。

マネジメント・コントロールの議論が1990年代以降になぜ盛んに行われるようになったかの背景についても検討する必要があるように思われる。ここで ABC, BSC, 原価企画成功のカギがどこにあるかを考えてみよう。筆者の経験によれば、**ABC** 成功のカギは、徹底した経営効率化を許容する組織文化の存在が必須である。BSC を導入するには、アメリカでは給与と連動した業績評価に活用することが必須であるのに対して、日本企業では **BSC** を給与連動型の業績評価に活用しようとする、社員からの鋭い抵抗に遭遇する。それには日米の組織文化の違いがあることを何度か見てきた。1980年代から1990年代の初頭にかけてアメリカへの原価企画の移植提案を試みてきたが、原価企画を成功裏に導入するには横割りの組織が必須であることを何度も認識させられた。

以上から、ABC, BSC, 原価企画といったように戦略の策定と密接に関連する技法の導入を成功させるには、企業の組織文化のあり方が大きなカギとなるように思えるのである。

2 従来の管理会計体系の特徴とその問題点

日本では、1980年代の後半以降になると、管理会計の体系を正面から考察した論文は、ほとんど見かけなくなった¹⁹。そこで、最善の選択肢であるとは思えないが、批判対象となりうる体系論の1つとして、現在まで筆者が用いてきた体系〔櫻井, 1981, pp.105-106〕を批判的に検討する。その理由は、他に適切な選択肢が見当たらないだけでなく、筆者の体系は、1980年代の日本での体系論の議論に沿った形で提案したものであるから、ここで体系論のたたき台として筆者自身の体系を使うことには、それなりの価値が認められると思われるからである。

筆者は自らの管理会計の体系として、1981年に、計画と統制の概念を中心にしながらも、経営意思決定の概念を追加して管理会計の体系を構築した。その体系は、計画と統制の機能を付与しているという意味ではアンソニー〔Anthony, 1965〕のマネジメント・コントロールの概念に近い。アンソニーの「フレームワーク」との相違点はいくつかあるが、最も大きな違いは、マネジメント・コントロールの概念を経営意思決定から区別したことである。1981年から活用している体系は、次のとおりである²⁰。

- ① 経営意思決定会計
 - i) 戦略的意思決定会計
 - ii) 業務的意思決定会計
- ② マネジメント・コントロールのための会計

経営意思決定会計は、伝統的な会計機構から離れて、経営者に情報を提供することを目的とする会計である。ここで意思決定とは、代替案のなかからの選択をいう。意思決定のための情報は、問題の解決を目的とする。主たる情報の性質は未来差額情報であり、収益・費用だけでなくキャッシュフロー情報が重視される。経営意思決定会計と表現したのは、1969年にアメリカ会計学会から報告されたホーングレンを委員長とする「経営意思決定委員会報告書」²¹の他、アンソニーとシリングローなど、1980年代を代表する管理会計文献の慣行的な用語法に従ったものである。

経営意思決定会計は、戦略的意思決定会計と業務的意思決定会計に区分される。戦略的意思決定は、経営構造の変革を伴う意思決定をいう。1960年代から1970年代にかけて、日本ではこれらを構造計画とか基本計画と称していた。業務的意思決定は、業務活動に係わる意思決定である。戦略的意思決定が業務的意思決定と区別されるのは、①意思決定の結果を受けて設定される計画の期間および効果が長期にわたる、②経営構造の変革を伴う、③予測の不確実性が業務的意思決定よりも高まる、④DCF法による資本コストでの現在価値への割引が必要となる、⑤企業の将来を決定づけるほどの戦略性を持つだけに、意思決定にあたっての情報への依存度が高まる、といった特徴がある²²。

¹⁹ その理由は明らかである。当時、管理会計の主導的立場にあって、日本の管理会計を導いてこられていた研究者の1人が、当時の体系論の不毛さを指摘したからである。なお、筆者は経営の環境が大きく変わっている時期には、体系論が必須の議論になるべきだと考えている。いまがまさにその時ではなからうか。

²⁰ この体系は、実質的には櫻井〔1979〕から使用している。

²¹ 青木監修・櫻井訳著〔1981〕では、報告書の内容を要約の形で紹介した。委員には、ホーングレンの他、アントン、ビヤマン、モースなど、当時の管理会計を代表する研究者が名を連ねている。1968年にスタンフォード大学を訪問してホーングレンに意思決定について質問したのであるが、逆に、「君はどのように考えているか」を問われて、質問するからにはまずは自分の見解をもってからすべきであるということを学ぶことができた。いまにして、なぜホーングレンが逆にそのような質問をした理由が理解できた。この時には、委員長であった先生は意思決定を定義づけることが先生の喫緊の課題の1つであったと想定される。

マネジメント・コントロールのための会計の内容は、主に会計機構から提供される情報をもとに行われるマネジメント・コントロール (management planning and control) を目的とした会計である。計画と統制を区別しなかったのは、アンソニーがいみじくも指摘したとおり、予算管理、標準原価計算といった管理会計の中心的な技法がもつ計画と統制の機能を切り離しがたいと考えられるからである。マネジメント・コントロールの会計は、業績管理を目的として実施される。それゆえ、目的観からすれば、業績管理会計と称することもできる。マネジメント・コントロールの会計はまた、責任会計制度に立脚する。それゆえ、会計上の責任は組織上の責任と合致するようにデザインされる。当然のことであるが、マネジメント・コントロールを効果的に運用するには、今後とも戦略論 (経営学)、動機づけ (心理学)、組織スラック (行動科学)、数理計画法 (数学) などの隣接科学の研究成果を適切に導入していく必要がある。

筆者のマネジメント・コントロールの概念は、アンソニー [Anthony, 1970] の他、ホーングレン [Horngren, 1978]、シリングロー [Shillinglaw, 1977] など、アメリカにおける1970年代の管理会計の支配的見解²³ に対応させている。しかし、アンソニーの「フレームワーク」と異なるのは、先に述べた通り、意思決定をマネジメント・コントロールから切り離したほか、次の点である。

アンソニー [Anthony, 1965] では、戦略的計画だけがマネジメント・コントロールから区別されているが、筆者は業務的意思決定もまたマネジメント・コントロールから区別した。言い換えれば、筆者の体系では、経営意思決定のために情報を提供するための会計を、行動を監視する役割をもつマネジメント・コントロールから切り離したのである。

以上が、筆者の構想してきた管理会計の体系であった。しかし、時代の変化がその体系を3つの点で陳腐化させた。第1に、戦略の策定が体系に含まれていない。第2に、マルミとブラウンによって問題提起されたような文化コントロールや人間行動などの非財務情報への積極的な取り組みが体系論からは見られない。第3に、品質管理、在庫管理、リーンマネジメントといった現業管理の技法を管理会計固有の課題か否かに関してはこれまでも議論があった。しかし、経営における現業管理の重要性の高まりだけでなく、現業管理の技法のなかには、ミニプロフィットセンターのように会計と強い繋がりをもつものも現れた。それゆえ、これらの技法の管理会計上の位置づけを曖昧なままにすることはできない。これら3つの問題点のうち、戦略の策定との関係で管理会計体系の今後のあり方を次に考察したい。

3 戦略の策定への役割期待と管理会計

1980年代以降のアメリカは、日本企業の優れた品質管理システムを徹底的に研究し、TQM やシックスシグマなどの品質管理、JIT などの在庫管理、リーンマネジメントなどのツールを結実させ、さらに IT の効果的な利用を図って経済を発展させた。加えて、経営学の領域では、リエンジニアリング、ベンチマーキング、コンカレントエンジニアリングなどの現場管理の技法に加えて、アウトソーシング、戦略的アライアンス、EMS、シェアードサービスなど、戦略的経営のためのツールを次々と生み出していった。日本の経営者も、1990年代になると、中国などアジア諸国の目覚ま

²² この特徴は、青木茂男『管理会計研究』(中央経済社、1980、p. 109)を参考にした。原典から変更したのは、1980年以降の管理会計の発展を加味しただけである。

²³ アンソニーはマネジメント・コントロールと経営意思決定、ホーングレンは意思決定と計画・統制、シリングローは意思決定と期間計画・統制の体系によっている。

図5 策定された戦略の落とし込みの前提



しい発展を受けて、従来のように現場の管理だけで「いいモノを安く」作ればよいというスタンスを変えて、戦略的経営の必要性を志向する経営者が増加してきた。

このような経済環境の変化は、管理会計への役割期待にも変革をもたらした。1980年代までの管理会計の見解では、戦略の策定は主として経営学者の問題であるから、管理会計担当者は戦略の実行に係わる課題を遂行すればよいとの考え方が支配的であった。しかし、1990年代の後半から21世紀にかけて、管理会計でも、戦略の果たす役割の重要性が強く認識されるようになってくる。

キャプランとノートンによって提唱されたバランスト・スコアカードの主要目的の変遷を辿ることで、戦略の実行から戦略の策定への役割の変化を考察しよう。キャプランとノートンが1992年にバランスト・スコアカードを世に問うたときから1996年に最初の著書を出版した頃までは、業績評価を主体とした戦略の実行の管理会計上の意義は十分に認識されていたものの、戦略の策定が強調されることはなかった [Kaplan and Norton, 1992, pp.71-79 ; Kaplan and Norton, 1996, 201-202 (英), 吉川, 1997, 251-254(日)]。2001年に発表した著書 *The Strategy-Focused Organization* においてもまだ、戦略の実行を成功させるためにバランスト・スコアカードの必要性を訴えていた [Kaplan and Norton, 2001, p.1(英), pp.15-16(日)]。

しかし、2004年発表の *Strategy Maps* (『戦略マップ』) に至って、キャプランとノートンの論調が大きく変化することになる。具体的には、戦略マップを使って、バランスト・スコアカードを戦略の策定にも深く係わらせるようになった [Kaplan and Norton, 2004(英), 櫻井・伊藤・長谷川監訳, 2014(日・復刻版)] のである。

4 管理会計には戦略の策定が含まれる

管理会計の体系を議論する際に、戦略の策定と、策定された戦略のマネジメント・コントロールなどによる戦略の実行との関係をいかに考えるかによって、管理会計の体系が異なってくる。図5で、左の図はサイモンズ [Simons, 2000, pp.32-33] の見解による。右の図は、筆者の体系である。

サイモンズの「意図した戦略」は戦略の策定に関連するもので、筆者は「戦略の策定」と言い換えた。また、意図した戦略を実現するプロセスに関して、サイモンズと筆者の見解とは違いがある。サイモンズでは戦略の実行を、目標と計画、および業績評価²⁴としている。筆者は、後述する

²⁴ 伝統的な管理会計の体系では、“計画と統制 (P & C) の会計”, “意思決定会計と業績管理会計”などの体系が提唱されてきた。図5で、マネジメント・コントロールは業績評価会計とか業績管理会計ともいわれ、責任会計にもとづくコントロールが主要な経営管理機能となる。

ように、管理会計の立場から、経営意思決定、マネジメント・コントロール、業務コントロールからなるとした²⁵。図5の左の図の目標と計画以降がサイモンズによる戦略のカスケード（落とし込み）であり、右の図が筆者による管理会計の体系である。

5 策定された戦略にはコントロールは必要か？

策定された戦略が、すべてがそのまま実行されるわけではない。策定された戦略を現場で実行するにあたって失敗し、当初に策定された戦略に代わって現場から新たな戦略が創発されることもある。策定された戦略を成功に導くために、その妥当性の検証も必要である。マーチャントとファン・デル・ステーデ [Merchant and Van der Stede, 2012, pp. 8-9] は、戦略のコントロールとは、次の質問に応えることであるという。

その戦略は妥当であるか？これをより具体的に表現すれば、変化する環境の下で、現在でもその戦略は適切であるか？仮に適切でないとするれば、どのように変えるべきかを問いかけることからなる。戦略のコントロールはすべての企業で一様に重要性をもつというのではなく、環境の変化が激しい企業においてとりわけ戦略のコントロールが必要となる。

戦略のコントロールは、公式のコントロールとしてその必要性が強調されることは必ずしも多くはない。その理由として、チェンホール [Chenhall, 2005, p. 24 (英), 澤辺／堀井監訳, 2008, pp. 31-32 (日)] は、戦略のコントロールがイノベーションを阻害する可能性があることを指摘している²⁶。このような見解に立脚する限り、戦略のコントロールにはネガティブにならざるを得ない。

しかし、策定された戦略が確実に実施されたか否かをチェックして、戦略倒れを防ぐことは必要である。そこで、新たな管理会計体系では、戦略のコントロールを実施することが求められる以上、戦略マップの効果的な活用によって戦略がどの程度まで進捗したかの検証を行うべきであると思われる²⁷。

6 現業の管理と管理会計の体系

品質管理、在庫管理、生産管理といった現業管理の技法を管理会計のなかでどう扱うべきであるか。1つのアプローチは、アンソニーの「フレームワーク」におけるように、戦略的計画とマネジメント・コントロールだけを管理会計の主要な対象にする。1960年代までのアメリカ的な経営では、経営に責任をもつ者を中間管理者までにとどめ、現業を預かるローマネジメントは管理会計の直接的な管理対象とはしないことが許容されていたかもしれない²⁸。

いま1つのアプローチは、日本のミニプロフィットセンターに見られるように、現業管理までを管理会計の主要な対象とする。この分野での研究は最近では多くの日本の研究者によって研究され

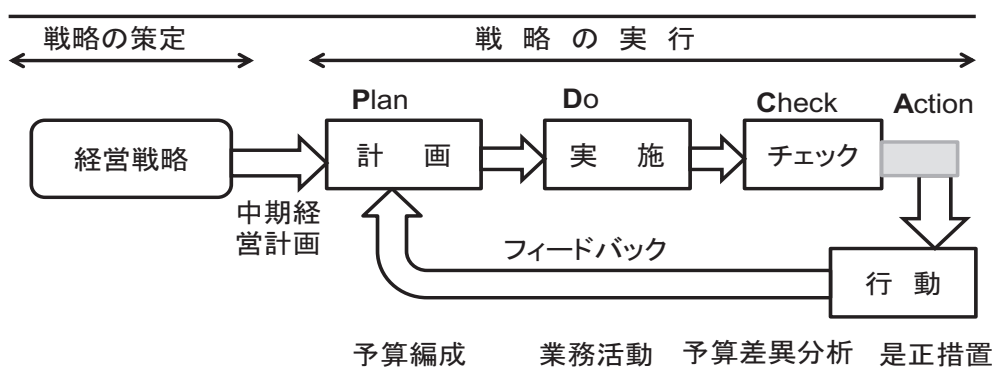
²⁵ 戦略的意思決定および業務的意思決定と、責任会計に基づく計画と統制のシステムとでは、目的や原価概念が大きく異なる。そのため、筆者はマネジメント・コントロールを業績管理会計に限定し、戦略的意思決定と業務的意思決定をマネジメント・コントロールから切り離した。

²⁶ イノベーションが成功するためにはすべての要因を調整して、オーケストラのようにプロセスを構築することが困難である。戦略のコントロールが迅速なイノベーションを阻害する可能性があるというのである。

²⁷ 筆者は、ある医科大学病院でのBSCの導入プロセスとして、四半期ごとの理事会での検討を行って、策定した7つの戦略テーマが確実に実施されることを確保した。これはまさに策定された戦略のコントロールである。

²⁸ アンソニーは、マネジメント・コントロールでは経営者という個人を対象にして戦略的計画という枠組みのなかでなすべきことを判断して計画とコントロールを行うが、オペレーショナル・コントロールでは焦点は経営者が決定した計画を実施するに過ぎないと述べている。

図6 管理会計の役割とマネジメント・サイクル



てきた。そこでは、品質管理、在庫管理、生産管理などに関して、管理会計研究者によって多くの研究が蓄積されてきている。原価企画のように、当初はVE（value engineering）の適用領域として実践が始まり、次第に管理会計の技法として位置づけられたものもある²⁹。

日本の企業のなかにも、会計フリーアプローチ〔中根，2009，p.108〕をとるトヨタのように、製造現場では財務会計情報に関係させない会社もある。しかし、そのような会社であっても、管理会計の原理を全く無視して経営を行っているわけではない。財務会計と直結した制度から得られる数値は経営者に誤った情報を提供することがあるにしても、現場の計数管理は行っている。1966年のASOBATによって定義づけられたように、会計学は貨幣数値に限定されるのではなく、物量を含む経済的データが含まれるのである。

以上から、品質管理、在庫管理、生産管理といった現業管理であっても、係数による管理が必要とされる限り、管理会計の体系に含めるべきであると考えるのである。

7 PDCAのマネジメント・サイクルと戦略の策定との統合

戦略の重要性がこれだけ高まってきた今日においては、戦略の要素を含まない伝統的なマネジメント・サイクルを従来のままにしておいてよいかを検討される必要がある。その目的のため、予算管理とBSCを例に、伝統的なマネジメント・サイクルであるPDCAを検討する。

経営管理の活動は、基本的に、ミッションとビジョン（組織体の目的や目標を導き、将来のあり方を示す挑戦目標）をもとに経営戦略を策定し、策定された経営戦略にもとづいて計画（plan）を設定し、経営活動を実施（do）し、その実施結果をチェック（check）し、是正のための行動（action）をとるというマネジメント・プロセスの循環からなる。このプロセスのことを、日本の研究者および実務家はPDCA（ピー・ディー・シー・エー）と呼んで、このマネジメント・サイクルを多くの局面において活用してきた。

予算管理を例にとって、管理会計の役割とマネジメント・サイクルを図解してみよう。

図6で、予算は策定された戦略に従って編成される。計画は実施の過程で現場の意見を取り入れて戦略を練り直す。計画設定に当たっては各種の意思決定がなされる。管理会計では意思決定とマ

²⁹ 1980年代中葉にいすゞ自動車を訪問した時、現在でいう原価企画は、当時、VEを専門とする技術者だけからなる60名によって実践されていた。

マネジメント・コントロールの概念は種々の点で異なる。そのため、図6ではマネジメント・コントロールから意思決定を切り離してある。予算管理では予算課と現場とのキャッチボールが行われる。業務活動が実施されると予算差異分析が行われて、是正措置がとられる。一連の業績評価の結果は次期の計画設定、および場合によっては戦略にフィードバックされる。

BSCが活用されている場合には、現在では一般に、戦略マップを使って戦略の策定を行い、策定された戦略が予定通りに実現されたか否かを中期経営計画と絡めて検証する。検証は年1回でも可能であるが、四半期ごとに行うのが望ましい。経営企画会議（ないし経営戦略会議）での議題の1つにする。検証に当たっては、スコアシートを活用する。検証の対象は、主要な重点テーマとして、対象とされた4から7の戦略テーマが対象となる。戦略テーマごとに、学習と成長の視点、内部ビジネスの視点、顧客の視点、財務の視点について5項目前後の項目が検証される。

以上の通り、予算管理におけるマネジメント・プロセスとBSCにおけるそれとは、戦略の策定と策定された戦略の検証が加わるという点で、伝統的な予算管理とは大きな違いがあることが明らかになる。要するに、戦略的経営の重要性が高い企業においては、戦略の策定と、策定された戦略のコントロールも経営の重要な課題となってくるということである。

8 日本の企業ではなぜ明示的な戦略の策定がなされないのか

PDCAのマネジメント・サイクルは、学問的に論じられてきた³⁰ マネジメント・コントロールのシステムと一脈通じている。しかもこのマネジメント・サイクルは自己完結的で、経営者がなすべきことをわかりやすく表現している。しかし、現代では重要な概念が不足していることが明らかになってきた。それが戦略の策定である。日本企業ではなぜ戦略の策定が不足してきたのか。

その理由は、少なくとも2つあると考えられる。1つは、1980年代までの日本企業では、戦略の策定の必要性が現在ほどには高くなかったからである。いま1つは、日本の経営者にとって、戦略の策定が苦手なことにある。このことは一般にも指摘されてきたことであるが、筆者も実務で何回か実感してきた。これは、戦略論の研究が進んだのは比較的最近のことであったので、現在経営のトップに立っている指導者は、一部の例外を除いては、学問としての戦略論の基本が欠落しているからであると思われる。しかし、戦略の策定が苦手だからといって戦略なしで経営にあたることは難しくなった。なぜなら、企業環境が日本の経営者にも明示的な戦略³¹の策定を必要としてきているからである。

管理会計の体系を論じてきた結果から得られた派生的な問題として、実務界で広く活用されてきたPDCAのマネジメント・サイクルで、戦略を含む概念体系を普及させることはできないか。PDCAのマネジメント・サイクルは、本稿で述べてきたマネジメント・コントロールに類似した概念である。とすると、今後マネジメント・コントロールの概念を議論する際には、従来から用いられてきたマネジメント・サイクルの概念への戦略の策定と経営意思決定の概念の追加説明が必要になるで

³⁰ 管理過程論の立場から提唱されてきた管理のプロセスである組織化、計画、調整、指揮、統制はその1つである。これら5つのプロセスのうち、数値によって表現されるのは、計画と統制である。たとえば、期初の生産計画で本年度は100万台の車両生産を計画した。期末に95万台しか生産できなかったとする。それを貨幣額で表現することで財務業績まで表現することが可能となる。このように考えるならば、管理会計が計画と統制を中心とするプロセスを軸にして管理会計の体系が議論されてきたことは、容易に理解できるであろう。

³¹ 日本の経営者に戦略的な思想がないとは思われない。日本の経営者に不足しているのは、戦略の体系的な論理的説明が不足しているのであると思う。

表3 管理会計の新しい体系（提案）

I	戦略の策定
II	戦略の実行
1	経営意思決定のための会計
①	戦略的意思決定会計
②	業務的意思決定会計
2	マネジメント・コントロールのための会計
3	業務コントロール

はなかろうかと思われるのである。

まとめ

本稿では、マルミとブラウンの論文を1つの手掛かりとして取り上げ、その妥当性を検討してきた。その目的のため、まず初めに1950年代以降の管理会計の体系を代表するAAA委員会報告書と当時の支配的な著書を取り上げ、その管理会計の体系の特徴と問題点を考察した。次に、アメリカではアンソニーとゴビンドラジャンの体系を、そしてヨーロッパではマルミとブラウンの管理会計体系の特徴を取り上げ、それぞれの優れた特徴と問題点を指摘した。さらに加えて、それらの検討結果を1つの手掛かりとして、筆者の管理会計体系を批判的に検討し、今後のあるべき管理会計体系を探求してきた。

最後に、本稿のまとめとして、今後のあるべき管理会計の体系を提示する。管理会計の体系では、大枠は、戦略の策定と戦略の実行からなるものとする。戦略の実行局面では、経営意思決定会計とマネジメント・コントロールのための会計が中心となる。業務コントロールは管理会計の中心的な役割を果たすものではないが、筆者が構想するパッケージとしての管理会計では、業務コントロールの果たす重要な経営上の役割に鑑みて、これを戦略の実行に含めた。表3を参照されたい。

管理会計の体系では、戦略の策定と戦略の実行に区分される。戦略の策定では、必要に応じて、環境への適応性を吟味するために、戦略の検証が行われる。ただし、戦略のコントロールがイノベーションを阻害するという実証研究の結果もあることから、環境が激変している企業を除けば、戦略のコントロールの必要性が高いとはいえない。戦略の実行では、経営意思決定のための会計、マネジメント・コントロール、業務コントロールに区分される。

経営意思決定のための会計は財務会計制度には直接連動することはない。主に未来増分原価を用い、機会原価の概念が援用される。発生主義の概念よりは、キャッシュフローが重視される。業務コントロールでは、会計システムとの直接的な結合は前提にはされていない。

マネジメント・コントロールでは責任会計制度に基づいて管理が行われる。原則として全部原価が使われ、財務会計制度から得られたデータが活用される。

マネジメント・コントロールは、計画と統制の概念を含む略語の意味で用いており、正確に表現すれば、マネジメント・プランニング・アンド・コントロールを含意する。マネジメント・コントロールでは、企業の経営者が企業目的を達成するべく経営者の自発的行動を導けるように設計されるこ

とが望まれる。マネジメント・コントロールは、経営者の意思決定に影響を及ぼす経営意思決定とは違って、企業の実務のなかで行動に結びつけることが重要である。

業務コントロールは、責任会計制度には立脚しない。業績管理を主目的とするマネジメント・コントロールとは違って、経営の効率化や原価管理を目的とする現業の管理を目的とする。主要な管理対象は、品質管理、在庫管理、生産管理などである。業務コントロールでは、財務会計機構と直結した会計データを用いることは少ないが、生産量、販売量、作業時間、遊休時間といった計量的なデータが用いられる。

管理会計は、経営環境の変遷によって変わるべきである。その理由は、管理会計は経営者のために、ビジネスを支援するために存在する学問であるからである。その意味では新たに提案した管理会計体系が永遠に経営に妥当性をもつとは思えないが、現時点では1つの体系としての役割を果たしているのではないかと考える。とはいえ、いくつかの問題点などもないとはいえない。研究者だけでなく、実務家のご批判も仰ぎたい。

参考文献

- AAA, Tentative Statement of Cost Concepts underlying Reports for Management Purposes, *Accounting Review*, April 1956.
- AAA, Reports of Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, April 1959.
- AAA, Report of the Committee on Management Accounting, *The Accounting Review*, 1960.
- AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, American Accounting Association, 1966. (飯野利夫訳『基礎的会計理論』国元書房, 1969, 略称 ASOBAT)。
- AAA, Report of Committee on Managerial Decision Models, *Supplement to the Accounting Review*, Vol. X L I V, 1969.
- AAA, Standing Committee Report on Concept and Standards-Management Planning and Control, *Supplement to the Accounting Review*, Vol. 52, 1977.
- Anthony, Robert N., *Management Accounting-Text and Cases*-, Richard D. Irvin, 1959 and 1960 (Revised ed.). (木内桂市・長浜穆良監訳『アンソニー 管理会計』日本生産性本部, 1963)。
- Anthony, Robert N., *Planning and Control Systems, -A Framework for Analysis-*, Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, 1965. (高橋吉之助訳『経営管理システムの基礎』ダイヤモンド社, 1968年)
- Anthony, Robert N., *Management Accounting Principles*, revised ed., Richard D. Irvin, 1970.
- Anthony, Robert N. and Glenn A. Welsch, *Fundamentals of Management Accounting*, Richard D. Irvin, Inc., 1974.
- Anthony, Robert N. and James S. Reece, *Management Accounting Principles*, Richard D. Irvin, Inc., 1975.
- Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 9th ed., Irwin, McGraw-Hill, 1998.
- Anthony, Robert N. and Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 12th ed., Irwin, McGraw-Hill, 2007.
- Beyer, Robert, *Profitability Accounting for Planning and Control*, The Ronald Press Company, 1963.
- Beyer, Robert and Donald J. Trawicki, *Profitability Accounting for Planning and Control*, 2nd. ed., The Ronald Press Company, 1973.
- Chapman, Christopher S., editor, *Controlling Strategy, Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford, 2005. (澤邊紀生／堀井悟志監訳『戦略をコントローラー管理会計の可能性』中央経済社, 2008年)
- Chenhall, Robert H., Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, 2003.
- Chenhall, Robert H., Content and Process Approaches to Studying Strategy and Management Control Systems, in *Controlling Strategy, Management, Accounting, and Performance Measurement*, Edited by Cristopher S. Chapman, Oxford University Press, 2005.

- Goetz, Billy E., *Management Planning and Control; A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw-Hill, 1949.
(今井忍・矢野宏訳『経営計画と統制』日刊工業新聞社, 1963.)
- Hiromoto, Toshiro, Another Hidden Edge: Japanese Management Accounting, *Harvard Business Review*, July-August 1988.
- Horngren, Charles T., *Introduction to Management Accounting*, 4th ed., Prentice-Hall, Inc., 1978, p. 4 and p. 10.
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton, The Balanced Scorecard: Measures that drive Performance, *HBR*, Jan・Feb. 1992.
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton (a), *The Balanced Scorecard, Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, 1996, pp. 154-155. (吉川武男訳『バランススコアカード』生産性出版, 1997)。
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton, *The Strategy-Focused Organization- How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2001. (櫻井通晴監訳『戦略バランスト・スコアカード』東洋経済新報社, 2001年)
- Kaplan, Robert S. and David P. Norton, *Strategy Maps- Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, 2004. (櫻井通晴・伊藤和憲・長谷川恵一監訳『戦略マップ—バランスト・スコアカードによる戦略策定・実行フレームワーク—』東洋経済新報社, 2014年・復刻版)
- Malmi, Teemu and David A. Brown, Management Control System as a Package—Opportunities, Challenges and Research Directions—*Management Accounting Research*, 19, 2008.
- Merchant, Kenneth A. and David T. Otley, A Review of the Literature on Control and Accountability, *Handbook of Management Accounting Research*, 2007.
- Merchant, Kenneth A. and Wim A. Van der Stede, *Management Control Systems, Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, 3rd ed., Financial Times, Prentice Hall, 2012.
- McKinsey, James O., *Managerial Accounting*, Volume I, The University of Chicago Press, 1924.
- Shillinglaw, Gordon, *Managerial Cost Accounting*, 4th ed., Richard D. Irwin, Inc., 1977.
- Simons, Robert, *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*, Prentice-Hall, Inc., 2000, pp. 32-33. (伊藤邦雄監訳『戦略評価の経営学—戦略の実行を支える業績評価と会計システム—』ダイヤモンド社, 2003年, p. 40, pp. 34-47)
- Zimmerman, J. L., *Accounting for Decision-Making and Control*, 2nd, ed., McGraw- Hill, 1997.
- 青木茂男『管理会計研究』中央経済社, 1980。
- 青木茂男監修・櫻井通晴訳『A.A.A. 原価・管理会計基準□原文・訳文・解説□』中央経済社, 1981年。
- 新江孝・伊藤克容「マネジメント・コントロール概念の再検討—コントロール手段の多様化をめぐる問題を中心に—」『原価計算研究』2010, Vol. 34, No. 1。
- 伊藤克容「組織変化におけるマネジメント・コントロールの役割」『会計』2013年。
- 櫻井通晴『経営原価計算論』中央経済社, 1979。
- 櫻井通晴(a)「管理会計体系における会計の論理」『会計』1980。
- 櫻井通晴(b)「隣接諸科学と管理会計」『税経通信』1980。
- 櫻井通晴『アメリカ管理会計基準研究』白桃書房, 1981年。
- 中根敏晴「全部原価計算とTPS」(河田信編著『トヨタ 原点回帰の管理会計』中央経済社, 2010年)。
- 西澤 脩「予算管理の意義・機能・手続」『予算管理ハンドブック』中央経済社, 1986年。
- (日本で最初に予算管理の語を用いたのは, 吉田久彌教授による1971年の出版の『予算管理』であったとされている)。
- 福嶋誠宣「コントロール・パッケージ概念の検討」『管理会計学』2012, 第20巻, 第2号。
- 諸井勝之助「意思決定会計の理論的展開(1)—AAA委員会報告書を中心として—」『会計』1974年。
- 横田絵里・金子晋也『マネジメント・コントロール』有斐閣, 2014。